

معرفی کنترل داخلی در قالب ۹ پرسش و پاسخ

این مقاله با طرح ۹ پرسش و پاسخ، کنترل داخلی را به علاقه‌مندانی که همواره سوالاتی در این زمینه داشته اما مجال طرح آنها را نداشته‌اند معرفی می‌کند.

امیر پوریان‌نسب

کیهان مهام



انجمن حسابداران مدیریتی^۱ و نیز مدیران عامل، اعضای هیئت مدیره، حسابرسان داخلی، قانونگذاران و مقررات‌گذاران و دیگران را بازتاب می‌دهد. در چاپ ماه مه ۱۹۹۴ متممی بر جلد سوم افزوده شد و در حال حاضر مجموعه گزارش مشتمل بر چهار

در سپتامبر سال ۱۹۹۲، پس از سه سال مطالعه و تحقیق، گفتگو و تلاش همگانی، سرانجام کمیته سازمانهای کفیل^۱ وابسته به کمیسیون تِردوی^۲ (عنوانی برای کمیسیون ملی گزارش‌دهی مالی فریبکارانه^۳) گزارشی چهار جلدی با عنوان

جلد و یک متمم است. اثر مذکور، معروف به گزارش COSO، به قلم نویسندگان موسسه حسابداری عمومی کوپرز اند لایبراند^۴ در قالب دو

پنج عضو سازمان کفیل شامل انجمن حسابداران عمومی مجاز آمریکا^۵، انجمن حسابرسان داخلی^۶، انجمن مدیران مالی اجرایی^۷، انجمن حسابداری آمریکا^۸ و

کنترل داخلی- چارچوب یکپارچه^۴ منتشر کرد. عنوان گزارش از آن رو صفت یکپارچه را بر خود دارد که دیدگاهها، روایتها و قرائتهای اکثر گروهها و افراد سهم، از جمله

این هدفهای عام و فراگیر کمک می‌کند. یک سازمان در صورتی به این هدفها دست خواهد یافت که پنج جز کنترل داخلی - محیط کنترلی، سنجش ریسک، فعالیتهای کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و بازبینی (مراقبت) - وجود داشته باشند. به عبارت دیگر، هدفهای کنترل در هر مقوله با این پنج عامل پشتیبان، پیوندی تنگاتنگ و ناگسستنی دارند.

۲- اما براساس ادبیات حسابرسی داخلی پیشین، پنج هدف کنترلی وجود دارد. آیا تفاوتی اساسی در فلسفه وجودی آنها و COSO مشاهده می‌شود؟

کمیته انجمن حسابرسان داخلی در پاسخ به پیش‌نویسهای COSO، نتیجه‌گیری کرده است که مدل COSO، در خصوص میان‌کنش پنج جزء کنترلی و سه مقوله هدفها، با استانداردهای حسابرسی داخلی همخوانی دارد. طبق استاندارد شماره ۳۰۰ انجمن حسابرسان داخلی، قلمرو کار ۲۵، هدفهای اصلی کنترل داخلی آنها می‌باشند که از موارد زیر اطمینان به دست می‌دهند:

الف- اعتبار و درستی اطلاعات؛
ب- پذیرش و رعایت خط مشیها، طرحها، رویه‌ها، قوانین و مقررات؛
ج- حفاظت داراییها؛
د- اجرای هدفها با استفاده از بودجه‌های مقرر شده برای عملیات و برنامه‌ها؛
ه- استفاده اقتصادی و کارآمد از ثروت (منابع).

هدف اول COSO - اثربخشی و کارایی عملیات - دلالت بر کل سازمان دارد و با رسالت و مأموریت اصلی سازمان اقتصادی، یعنی دلیل ماهوی وجود آن، ارتباط دارد. هر پنج هدف انجمن حسابرسان در این مقوله هدف کنترلی مستترند و به شرح زیر توسط COSO پوشش داده شده‌اند:

جلد چهارم - ابزارهای ارزیابی - اطلاعات و مطالبی را بدست می‌دهد که برای ارزیابی سیستم کنترل داخلی سازمانها مطلوب است. این جلد حاوی ابزارهای تکمیل‌نشده و یک ابزار تکمیل‌شده تمثیلی است.

این مقاله با طرح ۹ پرسش و پاسخ، کنترل داخلی را به علاقه‌مندان که همواره سوالاتی در این زمینه داشته اما مجال طرح آنها را نداشته‌اند معرفی می‌کند.

۱- در گزارش COSO، کنترل داخلی چه تعریفی دارد؟

تعریف نهایی گزارش COSO، حاصل گفتگوهای بسیار، مجادلات طولانی، تعمقها و نظرخواهیهای گوناگون است. از آنجا که گزارش COSO و تعریف کنترل داخلی آن مبین و معرف دیدگاههای مورد توافق است از این رو هر دو با سازگاری و وفاق دیدگاهها و نظرات گروهها و هیئتهای مختلف کنترل داخلی از جمله انجمن حسابرسان داخلی (IIA) شکل گرفته‌اند. تعریف COSO بسیار فراگیرتر از تعاریف قدیمی و کلاسیک است که صرفاً به کنترلهای گزارشگری مالی می‌پرداختند:

"کنترل داخلی فرایندی است که از جانب هیئت مدیره، مدیریت و دیگر کارکنان یک موسسه، به منظور کسب اطمینان معقول از دستیابی به گروههای سه‌گانه هدفهای زیر برقرار می‌شود:

الف- کارسازی^{۲۱} (اثربخشی) و کارایی^{۲۲} عملیات.

ب- قابلیت اعتماد (اعتبار) گزارشهای مالی^{۲۳}.

ج- پذیرش (تبعیت) و رعایت قوانین و مقررات لازم‌الاجرا^{۲۴}."

هر یک از این سه مقوله، سازمانها، هدفها و روشهای کنترلی ویژه‌ای را مقرر می‌کنند که دست‌اندرکاران را در رسیدن به

کتاب به رشته تحریر درآمد. کتاب اول مشتمل بر سه جلد و یک متمم - خلاصه مدیران^{۱۱}، چارچوب^{۱۲}، گزارشدهی به گروههای برون سازمانی^{۱۳} و متمم گزارشدهی به گروههای برون سازمانی^{۱۴} - است. کتاب دوم حاوی جلد چهارم - ابزارهای ارزیابی^{۱۵} - است.

جلد اول - خلاصه مدیران - به مرور بسیار کلی چارچوب کنترل داخلی (که در جلد دوم به شکل مشروح آمده است) می‌پردازد و به قصد معارفه و آشنایی مدیران عامل و دیگر مدیران ارشد، اعضای هیئت مدیره، قانونگذاران و مقررات‌گذاران تهیه شده است.

جلد دوم - چارچوب - کنترل داخلی را تعریف می‌کند، اجزای آن را معرفی و تشریح می‌نماید، و ضوابط و معیارهای ارزیابی سیستم کنترل داخلی را عرضه می‌کند. این جلد مشتمل بر هشت فصل و پنج پیوست است. فصل اول به «تعریف» اختصاص دارد. فصول دوم تا ششم به پنج جزء کنترل داخلی - محیط کنترلی^{۱۶} (فصل دوم)، سنجش ریسک^{۱۷} (فصل سوم)، فعالیتهای کنترلی^{۱۸} (فصل چهارم)، اطلاعات و ارتباطات^{۱۹} (فصل پنجم) و بازبینی^{۲۰} (فصل ششم) - اختصاص دارد. فصل هفتم، محدودیتها و قیود کنترل داخلی را به بحث کشانده و فصل هشتم نقشها و مسئولیتها را بیان می‌کند و پیوستها شامل پیشینه و دلایل و موجبات تحقیق، روش‌شناسی، دیدگاههای مختلف پیرامون تعریف و مضمون کنترل داخلی، جمع‌بندی نامه‌های مربوط به اظهارنظرها و واژه‌شناسی است.

جلد سوم - گزارشدهی به اشخاص برون سازمانی - صرفاً یک سند تکمیلی است و حاوی رهنمودهای لازم برای سازمانهایی است که گزارشی از کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشهای مالی‌شان به عموم ارائه می‌دهند، یا درصدد ارائه هستند.

● اعتبار و درستی اطلاعات. جزء کنترلی اطلاعات و ارتباطات این هدف را کاملاً پوشش می‌دهد.

● پذیرش و رعایت خط مشیها، طرحها، رویه‌ها، قوانین و مقررات. جزء کنترلی فعالیتهای کنترلی حاکی از آن است که تدوین خط مشیها و رویه‌ها و به تبع آن اجرای آنها برای حفظ سازمانها در مسیر دستیابی به هدفهایشان ضروری است.

● حفاظت داراییها، استفاده اقتصادی و کارآمد از ثروت و اجرای هدفها و بودجه‌ها. در صفحه اول جلد اول - خلاصه مدیران - با بیان زیر به این سه هدف اشاره شده است:

"اولین مقوله هدفها - یعنی اثربخشی و کارایی عملیات - بر هدفهای اساسی یک واحد اقتصادی، شامل هدفهای مرتبط با عملکرد و سودآوری و حفاظت داراییها دلالت دارد". از این رو به نظر می‌رسد، مدل COSO که بیانگر وجود رابطه‌ای میان هدفها و اجزای کنترل داخلی است پایه و اساسی برای همبستگی معنی دار میان استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی و چارچوب COSO فراهم می‌کند. شاید هیئت استانداردهای حسابرسی داخلی با مرور و بازنگری استانداردهای موجود پی ببرد که به تعریفی جدید نیاز دارد.

۳- گزارش COSO در مورد ارزیابی اثربخشی کنترل داخلی بیان‌کننده چه موضوعی است؟

با این که تعریف COSO کنترل داخلی را به مثابه یک فرایند توصیف می‌کند، اما اذعان دارد که اثربخشی سیستم کنترل داخلی با تعیین وضعیت این فرایند در مقطع یا مقاطعی از زمان ارزیابی می‌شود. COSO فرض می‌کند که کنترل داخلی زمانی اثربخش است که هیئت مدیره و مدیریت عالی در هر سه گروه هدفها، حسب مورد،

اطمینان معقول داشته باشند که:

الف- از میزان هدفهای تحقق یافته مطلع هستند.

ب- گزارشهای مالی با اعتبار و اطمینان تهیه شده‌اند.

ج- قوانین و مقررات که لازم است تبعیت و رعایت شوند، پیروی و تبعیت شده‌اند.

با وجود این، ارزیابی اثربخشی یک سیستم کنترل داخلی متضمن "قضاوت ذهنی" است. نکته مهم آن است که ارزیابی لزوماً با توجه به بود یا نبود پنج جزء کنترلی صورت پذیرد. اگر چنین شود، منطقاً می‌توان از تحقق یک یا چند مقوله هدفها اطمینان حاصل کرد.

۴- برآستی چه کسی مسئول کنترل داخلی است؟

گزارش COSO بیان می‌کند که اگر چه در وهله اول مدیریت مسئول کنترل داخلی است اما در یک سازمان هرکس به فراخور پست و مقامش در این "مسئولیت" سهیم است. گزارش COSO همچنین بیان می‌کند که اگر چه تعدادی از گروههای برون سازمانی، مانند حسابرسان مستقل، مستقیماً با یک سازمان سروکار دارند، اما آنها نه مسئول و نه بخشی از سیستم کنترل داخلی هستند. نقش حسابرسان داخلی یاوری مدیریت عالی در امر بازرینی و مراقبت سیستم کنترل داخلی است. آنها به این وظیفه با اطلاع دادن نقاط قوت و ضعف کنترل داخلی به مدیریت عمل می‌کنند.

۵- آیا در گزارش COSO، به محدودیتهای کنترل داخلی پرداخته شده است؟

COSO تاکید می‌کند که یک سازمان به کمک کنترل داخلی چگونه می‌تواند به هدفهای دست یابد (کنترل داخلی کمک می‌کند یک سازمان به هدفهای کمی (مقداری) خود دست یابد؛ از اتلاف و هدر

رفتن منابع جلوگیری شود؛ از قابلیت اعتماد گزارشهای مالی اطمینان حاصل شود؛ و از پذیرش - تبعیت - و رعایت قوانین و مقررات اطمینان حاصل شود؛ اما در عین حال اذعان می‌کند که در سیستم کنترل داخلی محدودیتهایی وجود دارد. گزارش COSO اذعان می‌کند که یک سیستم کنترل داخلی اثربخش فقط می‌تواند به یک سازمان کمک کند تا به هدفهایش نائل آید. اما به دلیل پاره‌ای محدودیتهای - مانند بی‌توجهی مدیریت به کنترلها، بروز اشتباهات، تغییرات غیرمنتظره در سیاستها یا برنامه‌های دولت، کنشهای رقیب، یا تغییر در شرایط اقتصادی - کنترل داخلی فی‌نفسه نمی‌تواند ضامن تحقق هدفهای سازمان باشد. بنابراین به دور از واقع‌بینی است اگر انتظار داشته باشیم یک سیستم کنترل داخلی - هر چند اثربخش - بتواند ضامن موفقیت یا حتی دوام و بقای یک سازمان باشد.

۶- آیا حسابرسان داخلی واقعاً از گزارش COSO در عملیات روزمره خود بهره خواهند برد؟

گزارش COSO یک کتاب آشپزی نیست، اما دستورات و احکام آن به طور حتم و مستقیماً بر کار حسابرسان داخلی اثر خواهد گذاشت. گزارش COSO باید به عنوان یک مرجع کلیدی بلکه به مثابه شاه‌کلید در جعبه ابزار حسابرسان داخلی موجود باشد. اکنون که گزارش COSO منتشر شده است به نظر می‌رسد حسابرسان داخلی بهتر است ابتدا خود را با مفاد آن آشنا و مانوس سازند و سپس به هیئت مدیره و مدیریت عالی سازمان خود محاسن آن و آنچه را که ایجاب می‌کند منتقل نمایند. حسابرسان داخلی همچنین ممکن است به صرافت بیفتند تا نمونه "ابزارهای ارزیابی" سیستم کنترل داخلی (مندرج در جلد چهارم) را با "روش‌شناسی ارزیابی" خود

- 8- American accounting association
- 9- Institute of management accountants
- 10- Coopers & Lybrand
- 11- Executive summary
- 12- Framework
- 13- Reporting to external parties
- 14- Addendum to reporting to external parties
- 15- Evaluations tools
- 16- Control environment
- 17- Risk assessment
- 18- Control activities
- 19- Information and communications
- 20- Monitoring
- 21- Effectiveness
- 22- Efficiency
- 23- Reliability of financial reporting
- 24- Compliance with applicable laws and regulations
- 25- Scope of work

پیشبینی شد که به زودی نفوذ و گسترش گزارش COSO فراگیر و جهانی خواهد شد.

۹- آیا گزارش COSO فقط در موسسات بزرگ کاربرد می‌یابد؟

همان‌طور که گفته شد در جلد چارچوب گزارش COSO به هر جزء کنترلی فصلی اختصاص داده شده که در پایان آنها مبحثی با عنوان "کاربرد برای موسسات کوچک و متوسط" آورده شده است. برای مثال در فصل سنجش ریسک در بخش "کاربرد برای موسسات کوچک و متوسط" نکته‌ای وجود دارد: "بویژه سنجش ریسک در یک موسسه کوچک می‌تواند کارا باشد، زیرا درگیری عمیق و ژرف مدیران عامل و سایر مدیران کلیدی به این معنی است که ریسکها

توسط افرادی ارزیابی می‌شوند که هم به اطلاعات مناسب و درخور دسترسی دارند و هم درکی درست از مضامین و الزامات آنها دارند."

مقایسه کنند. این ابزارها که با معیارهای چارچوب (جلد دوم) پیوند دارند، بیانگر یک برنامه ارزیابی هستند که هدفهای کنترلی، ریسکها و نقاط تمرکز را پوشش می‌دهند. نمونه ابزارها که بنا به تاکید گزارش، مثالواره‌ای بیش نیستند، برای یک سازمان مبتنایی به دست می‌دهند تا بتواند برنامه ارزیابی خود را طراحی کند (این برنامه توسط حسابرسان داخلی در ارزیابی به کار می‌رود).

۷- در خارج از جامعه سازمانهای کفیل، چگونه استقبالی از گزارش COSO شده است؟

نفوذ گزارش COSO چشمگیر بوده است. بخشی از این نفوذ به دلیل آن است که گزارش COSO دیدگاهها و آرای بسیاری از افراد و گروههای سهام را به هم آمیخته و بخشی دیگر به سبب آن است که چون این گزارش تحت حمایت مالی و توجه کامل سازمانهای کفیل منتشر شده از این رو به عنوان دیدگاه و روایتی معتبر و صائب تلقی می‌شود - شاید هم مهمترین اثر در طول حیات "کمیسیون تردوی"، در مقام بانی پروژه باشد.

در آمریکا انتظار می‌رود که مضمون گزارش در متن قوانین و مقررات چندین هیئت و سازمان قانونگذار و مقررات‌گذار کنترل داخلی وارد شود. معتبرترین آنها عبارتند از: قانون اصلاحیه ۱۹۹۱ شرکت بیمه پس‌انداز دولت فدرال، رهنمودهای احکام جزایی دولت فدرال، و قانون کشف و افشای تقلبهای مالی.

۸- واکنش گروهها در خارج از مرزهای آمریکا چه بوده است؟

در خارج از آمریکای شمالی نیز علاقه به گزارش COSO به طور گسترده‌ای شایع شده است. در کنگره جهانی حسابداران در سال ۱۹۹۲ در چندین سخنرانی

کیفیت بالا در بازرسی کالا



Intertek Testing Services
The world's largest product and commodities testing organization

شامل شرکت‌های بازرسی GILMSI و Calsil
با حضور در ۵۰ کشور جهان، مجهز به آزمایشگاه‌ها و یک مرکز خدمات به زوردهای ایران را آماده کرده است.

مرکز فراموش نمی‌کنیم شما حق انتخاب دارید

آی‌تی‌اس ایران بازرسی
IRAN BAZZID
مختار در تهران، تبریز، مشهد، اصفهان، شیراز، اهواز، کرمان، مشهد، اصفهان، تهران.
تلفن: ۰۲۱-۸۸۳۳۷۷۷۷-۰
آدرس: تهران، خیابان ولیعصر، پلاک ۱۰۰، طبقه همکف

پی‌نوشت

- 1- Committee of sponsoring organizations (COSO)
- 2- Treadway commission
- 3- National commission on fraudulent financial reporting
- 4- Internal control-Integrated frame work
- 5- American institute of certified public accountants
- 6- Institute of internal auditors
- 7- Financial executives institute